

Offentliggjort d. 17. juli 2012

Parcelhusreglen – landbrugsejendom – frasalg af jordtilliggende - udstykning og approbation – SKM2012.441.LSR[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 20/6 2012, at der efter frasalg af jordtilliggendet til en landbrugsejendom ikke kunne ske skattefrit salg af restejendommen efter parcelhusreglen, da en udstykning først var gennemført efter skatteyderens dødsfald, og skatteyderen derfor ikke havde beboet restejendommen i parcelhusreglens forstand.

Efter den velkendte regel i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 er fortjeneste ved afståelse af en- og tofamiliehuse og ejerlejligheder skattefrie, hvis huset eller lejligheden har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter § 8, stk. 1. Det er en betingelse, at visse arealmæssige krav m.v. er opfyldt, jf. § 8, stk.1, 2. pkt., nr. 1 – 3.

Bestemmelsen i § 8 (parcelhusreglen) har en pendant i samme lovs § 9 om skattefrit salg af en bolig på en blandet benyttet ejendom (stuehusreglen). § 9, stk. 1 hjemler således skattefrihed af den del af fortjenesten, som vedrører stuehuset med tilhørende grund og have henholdsvis ejerboligen, når ejendommen har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har været omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, 5 eller 7, 1. og 2. pkt. Af § 9, stk. 1, 3. pkt. fremgår videre, at § 8, stk. 1, 2. pkt. om de arealmæssige krav m.v. finder tilsvarende anvendelse.

Offentliggjort d. 17. juli 2012

Gennem tiden er talrige facetter af disse bestemmelser blevet belyst i administrativ praksis og domstolspraksis, der særligt efter skattereformen fra 1993 er vokset betydeligt i omfang og undertiden i bølger, når en ny lem til skattefrihed er blevet åbnet, eksempelvis gennem muligheden for et skattefrit salg af bolig nr. 2. Der fremkommer imidlertid fortsat afgørelser om anvendelsesområdet for §§ 8 og 9.

En af de juridiske spidsfindigheder knyttet til §§ 8 og 9 er beskatningen i tilfælde, hvor den pågældende ejendom *udstykket forud for eller i forbindelse med et salg af ejendommen.*

Som nævnt indledningsvist er det efter ordlyden af § 8, stk. 1 en betingelse for et skattefrit salg, at parcelhuset m.v. har tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, *og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke.*

Formuleringen *"...og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit efter nærværende stykke."* blev indsat ved lov 958 af 20/12 1999, men er ikke nærmere begrundet. Derimod er medtaget et eksempel på indholdet af betingelsen. Det anføres således i de særlige bemærkninger til bestemmelsen, at *"Hvis et parcelhus med en grund over 1.400 m² oprindeligt har været undergivet en lokalplan, hvor der kunne ske udstykning, men hvor lokalplanen senere ændres, således at der ikke længere kan ske udstykning og har ejeren kun beboet ejendommen på det tidspunkt, hvor der kunne ske udstykning, kan ejendommen ikke sælges skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8."*

Det ligger i praksis videre fast, at har ejendommen i ejerens beboelsesperiode opfyldt betingelserne i § 8 for et skattefrit salg, men opfylder ejendommen på salgstidspunktet ikke længere disse betingelser, kan ejendommen heller ikke anses for omfattet af § 8.

Sker der således frastykning af en grund til bebyggelse fra en parcelhusejendom med henblik på at opfylde arealkravet i § 8, stk. 1, 2. pkt., nr. 1, er det en betingelse for et skattefrit salg, at ejeren har anvendt restejendommen, dvs. den hidtidige bolig med den tilhørende, nu reducerede, grund, efter frastykningen.

Offentliggjort d. 17. juli 2012

Kravet om beboelse efter frastykning har i sagens natur affødt spørgsmålet om, hvornår en frastykning nærmere kan anses for gennemført i ejendomsavancebeskatningslovens forstand.

Told- og Skattestyrelsen meddelte i TfS 2001, 574 TSS, at en ejendom ”...for at kunne sælges skattefrit skal være beboet, efter at udstykning er gennemført, d.v.s. efter at approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen foreligger. Skatteyderen vil på dette tidspunkt kunne få en § 4 vurdering efter vurderingsloven.” Som meddelelsen er formuleret, var denne tilsyneladende udtryk for en stramning af praksis, da ”...Styrelsen hidtil [har] haft den opfattelse, at approbation var en formsag. Der foreligger ikke skriftlige afgørelser af spørgsmålet, men styrelsen har på telefoniske forespørgsler meddelt dette.”

Dette blev da også resultatet af Landsskatterettens vurdering af dette spørgsmål i sagen ref. i TfS 2002, 910 LSR, omtalt af Kåre Pihlmann i TfS 2003, 503. Landsskatteretten lagde her til grund, at det havde været administrativ praksis at anse Kort- & Matrikelstyrelsens approbation for en formsag, jf. Told- og Skattestyrelsens udtalelse af 10/5 2001, ref. i TfS 2001, 574 TSS, og videre, at da meddelelsen om praksisskift først var offentliggjort den 10/5 2001, kunne praksisændringen først anvendes på anmodninger om godkendelse af udstykning, der var indsendt til Kort- & Matrikelstyrelsen efter denne dato. Til støtte for dette resultat henviste Landsskatteretten tillige til bemærkningerne til ændringen af ejendomsavancebeskatningsloven ved lov nr. 958 af 20/12 1999, jf. nærmere ovenfor.

Den i TfS 2001, 574 TSS angivne nye praksis blev siden fundamentet i motiverne til ejendomsavancebeskatningslovens § 3 A, hvor delsalg af en fast ejendom er afgrænset som afståelse, hvor et areal overdrages efter reglerne om arealoverførsel, eller hvor der overdrages en del af en fast ejendom betinget af udstykning.

Det anføres således i motiverne bl.a., at ”Efter praksis har der ikke fundet udstykning sted før, der foreligger approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen. Inden godkendelsen af udstykningen foreligger, er der således tale om delsalg, mens der er tale om helsalg, såfremt udstykningen er godkendt af Kort- og Matrikelstyrelsen.” Videre anføres a.s., at ”Definitionen af delsalg har også betydning for, hvorledes en ejendom, der udstykkes

Offentliggjort d. 17. juli 2012

fra sælgerens ejendom skal kategoriseres ved anvendelsen af reglerne i §§ 8 og 9. Er der gennemført endelig udstykning før salget, er der tale om et helsalg, mens der er tale om et delsalg, hvis approbation først foreligger efter salgsaftalen. Dette har betydning for, om sælgeren kan opnå skattefrihed ved salget af boligen efter reglerne i § 8 og § 9.”

Afgrænsningen er siden lagt til grund af domstolene, jf. TfS 2009, 165 VLR, hvor landsretten tillige henviste til det helt grundlæggende forhold, at udstykning efter udstykningsloven først er gennemført, når der foreligger approbation, og registrering har fundet sted i matriklen, og at det først er på dette tidspunkt, at der er opstået en ny fast ejendom i overensstemmelse med det tingsretlige ejendomsbegreb.

Kravet om, at parcelhuset m.v. skal have tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har opfyldt betingelserne for at kunne afstås skattefrit” genfindes ikke i § 9, der i stedet taler om, at ejendommen skal have tjent til bolig for ejeren eller dennes husstand i en del af eller hele den periode, hvori denne har ejet ejendommen, og hvor ejendommen har været omfattet af vurderingslovens § 33, stk. 1, 5 eller 7, 1. og 2. pkt.

Den senest offentliggjorte afgørelse på dette område er Landsskatterettens kendelse ref. i SKM2012.441.LSR om beskatningen af dødsboet efter en aldrende landmand, som kort tid før sin død havde indledt en frastykning og frasalg af jordtilliggendet til sin landbrugsejendom. Landmanden og siden dødsboet havde derved tilsyneladende sat sig mellem 2 stole - henholdsvis ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og § 9 - i henseende til skattefrit salg af den bolig mv., der hørte til landbrugsejendommen.

Landbrugsejendommen havde et samlet areal på ca. 21,8 ha. og omfattede et stuehus samt flere driftsbygninger. Ved et betinget skøde af 29/2 2008 solgte landmanden ca. 16 ha. af jordtilliggendet til tredjemand med overtagelsesdag 1/4 2008. Landmanden afgik ved døden 25/7 2008. Approbation fra Kort- og Matrikelstyrelsen vedrørende de 16 ha. jord forelå den 5/2 2009, og den 16/2 2009 blev skødet mellem landmanden og køberen lyst som endeligt. Ved en købsaftale af 27/4 2009 solgte boet restejendommen omfattende stuehus og øvrige bygninger samt et areal på 4,3 ha.

Offentliggjort d. 17. juli 2012

Boet anså avancen ved salg af restejendommen for omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8 og derfor skattefri.

Heroverfor anførte skattemyndighederne, at restejendommen hverken var omfattet af § 8 eller § 9, da ejendommen efter myndighedernes opfattelse skiftede status fra landbrugsejendom til beboelsesejendom ved Kort- og Matrikelstyrelsens approbation af 5/2 2009, og da landmanden ikke havde beboet ejendommen, medens ejendommen havde karakter af beboelsesejendom. Skattemyndighederne opgjorde herefter en skattepligtig avance på godt 450.000 kr.

Denne afgørelse blev opretholdt af Landsskatteretten, der konstaterede, at da afdøde ikke havde benyttet den nye ejendom, som opstod ved approbationen den 5/2 2009, til bolig, var betingelserne for et skattefrit salg efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8 ikke opfyldt.

Landsskatteretten har ikke udtrykkeligt forholdt sig til anvendelsen af ejendomsavancebeskatningslovens § 9 i den foreliggende sag, men Landsskatteretten må i lyset af officialprincippet antages at have lagt til grund, at denne bestemmelse ikke var anvendelig i den foreliggende situation.

Man kan overveje, om resultatet havde været et andet, hvis både restejendommen og jordtilliggendet var blevet afhændet forud for approbationen.

I alle tilfælde synes der at være et behov for en lempelse af reglerne i dødsfaldssituationen på linie med reglen i § 8, stk. 8 om udstykning i tilfælde, hvor ejeren er flyttet på plejehjem, inden sagsbehandlingen af anmodningen om udstykning er færdigbehandlet. I dødsfaldssituationen er omgåelsesmulighederne således om muligt mindre end ved flytning til plejehjem.

I samme forbindelse kan henvises til bestemmelsen i § 8, stk. 6 om salg efter brand, hvilken bestemmelse er båret af samme hensyn som bestemmelsen i § 8, stk. 8, nemlig at et for ejeren uheldigt sagsforløb ikke bør føre til en utilsigtet beskatning af en avance ved salg af ejerboligen, som for langt de fleste skatteydere er skattefri.

Offentliggjort d. 17. juli 2012

Den omstændighed, at et skattefrit salg i dødsfaldssituationen kommer arvingerne og ikke den afdøde ejer til gode, bør ikke føre til en anden skattemæssig behandling.

— o —